

# immo aktuell

## Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle  
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer  
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

### **Immobilien und Steuern**

Investitionsfreibetrag für „klimafreundliche Heizungssysteme“  
Bildung einer steuerlichen Unternehmensgruppe

### **Immobilien und Recht**

Grob nachteiliger Gebrauch des Mietobjekts  
Gewerbliche Tochtergesellschaften gemäß § 7 Abs 4b WGG  
Auslegung einer unglücklichen Wertsicherungsklausel  
Mietzinsbildung in der Wohnraummiete in Deutschland  
Der „relevante Markt“ in der Immobilienbewertung

### **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche  
Rechtsprechung von BFG, VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Erweiterung des Investitionsfreibetrags auf „klimafreundliche Heizungssysteme“

## Weitere Impulse im Bereich der Ökologisierung des Steuerrechts

Sabine Kanduth-Kristen / Marlene Komarek

Der Anwendungsbereich des Investitionsfreibetrags iSd § 11 EStG wurde rückwirkend für nach dem 31. 12. 2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter auf die Anschaffung oder Herstellung von klimafreundlichen Heizungsanlagen iZm Gebäuden ausgedehnt. Der österreichische Gesetzgeber setzt damit weitere Impulse im Bereich der Ökologisierung des Steuerrechts.

### 1. Vorbemerkung

Die Bundesregierung hat sich im Rahmen ihres Regierungsprogramms 2020 – 2024<sup>1</sup> ua der Umsetzung klimafreundlicher Maßnahmen verpflichtet. Auf steuerlicher Ebene wurde etwa im Rahmen des ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl I 2022/10, der Investitionsfreibetrag (IFB) unter Berücksichtigung ökologischer Zielsetzungen in § 11 EStG (wieder) eingeführt.<sup>2</sup> Dieser soll als wirtschaftsfördernde Maßnahme insbesondere auch Anreize für klimafreundliche Investitionen schaffen.<sup>3</sup>

### 2. Anwendungsbereich des IFB „neu“

Der IFB gemäß § 11 EStG kann von natürlichen und juristischen Personen im Rahmen betrieblicher Einkünfte für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagenvermögens in Anspruch genommen werden. Er beträgt 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter bzw 15 % bei Wirtschaftsgütern, deren Anschaffung „dem Bereich der Ökologisierung“<sup>4</sup> zuzuordnen sind. Die begünstigte Investitionssumme ist mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von höchstens 1 Mio € pro Wirtschaftsjahr beträchtlich gedeckelt. Der IFB kann daher jährlich bis zu 100.000 € (bei Investitionen, die insgesamt nicht dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind; 10%iger IFB) bzw 150.000 € (bei Investitionen, die insgesamt dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind; 15%iger IFB) betragen. Der IFB stellt eine Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG dar,

die die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert, die Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA) iSd §§ 7 und 8 EStG aber gemäß § 11 Abs 1 Z 3 EStG unberührt lässt.<sup>5</sup> Er kann gemäß § 124b Z 386 EStG erstmals für nach dem 31. 12. 2022 angeschaffte oder hergestellte begünstigte Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden. IFB-begünstigte Wirtschaftsgüter sind gemäß § 11 Abs 2 EStG Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagenvermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind.<sup>6</sup> Einschränkungen in Bezug auf den Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter finden sich in § 11 Abs 3 EStG.

### 3. IFB-Ausschluss für Gebäude

Gemäß § 11 Abs 3 Z 2 EStG ist die Geltendmachung des IFB für Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der AfA vorgesehen ist, ausgeschlossen.<sup>7</sup> Daraus folgt, dass Gebäude von der Geltendmachung des IFB ausgenommen sind.<sup>8</sup> Dieser Ausschluss wird insbesondere mit der durch das KonStG 2020 eingeführten beschleunigten AfA für Gebäude gemäß § 8 Abs 1a EStG begründet.<sup>9</sup>

Der Begriff des Gebäudes iSd § 8 Abs 1 EStG bestimmt sich mangels gesetzlicher Definition ge-



Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.



Mag. Marlene Komarek, StB ist Universitätsassistentin in derselben Abteilung.

<sup>5</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup> (2023) § 11 Rz 1; Hirscher/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weintögl, Das Comeback des Investitionsfreibetrages (IFB), in Hirscher/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 2022, SWK-Spezial (2022) 32 ff.

<sup>6</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup>, § 11 Rz 14.

<sup>7</sup> Ausgenommen vom Ausschluss sind jedoch Kraftfahrzeuge mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer.

<sup>8</sup> Vgl ErlRV 1293 BlgNR 27. GP, 5; Rz 3184 EStR.

<sup>9</sup> Vgl ErlRV 1293 BlgNR 27. GP, 5; kritisch dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup>, § 11 Rz 15; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (23. Lfg. 2022) § 11 Tz 52; Hirscher et al in Hirscher/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 2022, 36. Der IFB „alt“ konnte hingegen gemäß § 10 Abs 3 EStG auch für Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden geltend gemacht werden, soweit diese unmittelbar dem Betriebszweck dienten oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt waren.

<sup>1</sup> Vgl Die neue Volkspartei/Die Grünen, Aus Verantwortung für Österreich. Regierungsprogramm 2020–2024 (2020) 54 bis 56.

<sup>2</sup> Der IFB „neu“ orientiert sich konzeptionell an dem IFB „alt“, der mit dem BudBG 2001, BGBl I 2000/142, abgeschafft wurde und letztmals für vor dem 1. 1. 2001 angefallene Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden konnte.

<sup>3</sup> Vgl ErlRV 1293 BlgNR 27. GP, 5.

<sup>4</sup> Vgl Verordnung des BMF über Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung für Zwecke des IFB dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist (Öko-IFB-VO), BGBl II 2023/155.

mäß Rechtsprechung<sup>10</sup> nach der Verkehrsauffassung.<sup>11</sup> Als Gebäude gilt demnach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.<sup>12</sup> Von dem Begriff „Gebäude“ und folglich vom IFB-Ausschluss für Gebäude umfasst sind auch Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude, Superädifikate und selbständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen).<sup>13</sup>

Der IFB-Ausschluss für Gebäude bewirkt, dass auch für (unselbständige) Gebäudebestandteile kein IFB zusteht. Nur aus ertragsteuerlicher Sicht selbständige Wirtschaftsgüter, die nicht als Gebäudebestandteil anzusehen sind, sind bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen dem IFB zugänglich.<sup>14</sup> Nach der Judikatur des VwGH<sup>15</sup> ist für die Abgrenzung von Gebäudebestandteilen und selbständigen Wirtschaftsgütern ausschlaggebend, ob den Gegenständen nach der Verkehrsauffassung objektiv eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zu kommt. Gebäudebestandteile sind etwa Sanitär- und Heizungsanlagen.<sup>16</sup> Als selbständige Wirtschaftsgüter gelten hingegen zB Einbaumöbel und Einbauküchen.<sup>17</sup> Kosten für einen Fernwärmeanschluss infolge einer Umstellung der Heizungsanlage von Öl auf Fernwärme stellen Herstellungskosten des Gebäudes dar.<sup>18</sup>

Vor diesem Hintergrund wäre die Umstellung einer mit fossilen Brennstoffen betriebenen Heizung auf ein „klimafreundliches“ Heizungssystem als unselbständiger Gebäudebestandteil<sup>19</sup> grundsätzlich nicht IFB-begünstigt.<sup>20</sup>

#### 4. Ausweitung des IFB auf bestimmte Gebäudebestandteile

Zur Verstärkung der ökologischen Akzente, die mit dem IFB gesetzt werden sollen, hat der Ge-

setzgeber nunmehr eine Erweiterung des IFB auf Investitionen in klimafreundliche Anlagen zur Wärme- und Kältebereitstellung iZm Gebäuden beschlossen.<sup>21</sup> Die Neuregelung wurde mit BGBl I 2023/31 in § 11 Abs 3 Z 2 EStG – neben der bereits bestehenden IFB-Begünstigung für emissionsfreie Kraftfahrzeuge – umgesetzt und ist gemäß § 124b Z 422 EStG rückwirkend für begünstigte Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 2022 angeschafft bzw hergestellt werden, anzuwenden.

Die Aufzählung der begünstigten Wirtschaftsgüter erfolgt taxativ und umfasst betrieblich genutzte Wärmepumpen, Biomassekessel, Fernwärme- bzw Kältetauscher, Fernwärmeübergabestationen und Mikronetze zur Wärme- und Kältebereitstellung iZm Gebäuden. Eine Verordnungsermächtigung zur Präzisierung klimafreundlicher Heizungssysteme – wie dies etwa für die dem Bereich der Ökologisierung zugeordneten Wirtschaftsgüter erfolgt ist – besteht nicht. Im Ausschussbericht wird erläutert auf das Programm „Raus aus Öl und Gas“ als Investitionsförderung mit gleicher Zielsetzung verwiesen. Bei dem „Raus-aus-Öl-und-Gas“-Bonus handelt es sich um einen einmaligen, nicht rückzahlbaren Investitionszuschuss in Form einer „De-minimis-Beihilfe“, der bei der zuständigen Förderstelle *Kommunalkredit Public Consulting GmbH* (KPC) beantragt werden kann.<sup>22</sup> Demnach entsprechen etwa Kesselanlagen für Zentralheizungen, die mit Holzpellets, Hackgut aus fester Biomasse oder Stückholz betrieben werden, den maßgeblichen Förderkriterien.<sup>23</sup> Förderungsfähig ist weiters ein klimafreundlicher bzw hocheffizienter Nah-/Fernwärmeanschluss<sup>24</sup> samt einzelner Anlagenteile wie Fernwärmetauscher als Bestandteil der Übergabestation, Pumpen, Rohrleitungen sowie weiterer für den Betrieb relevanter Anlagenteile.<sup>25</sup> Anders als bei diesem Förderprogramm besteht für den IFB nach dem Gesetzeswortlaut

<sup>10</sup> Vgl VwGH 28. 11. 2013, 2009/13/0165; 25. 10. 2006, 2006/15/0152; 21. 9. 2006, 2006/15/0156; 21. 12. 1956, 1391/54.

<sup>11</sup> Vgl VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0156; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 9; Mühlebner in Hofstätter/Reichel, EStG (57. Lfg. 2014) § 108e Tz 4.3; Rz 3140 EStR.

<sup>12</sup> Vgl Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg. 2021) § 8 Tz 8 ff.

<sup>13</sup> Vgl Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (Stand 1. 10. 2005, rdb.at) § 108e Rz 8; Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (Stand 1. 5. 2022, rdb.at) § 8 Rz 3; Rz 3140 EStR iVm Rz 3817 EStR.

<sup>14</sup> Zur Abgrenzung siehe etwa Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg. 2021) § 8 Tz 10 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 12; Rz 3140 EStR.

<sup>15</sup> Vgl VwGH 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033.

<sup>16</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup>, § 8 Rz 12; Rz 3169 und 3171 EStR.

<sup>17</sup> Vgl VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0203; 16. 12. 2009, 2007/15/0305; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (23. Lfg. 2022) § 11 Tz 51/2; Rz 3170 EStR.

<sup>18</sup> Vgl VwGH 2. 10. 2014, 2011/15/0195.

<sup>19</sup> Vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (23. Lfg. 2022) § 11 Tz 51/2.

<sup>20</sup> Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 1 f.

<sup>21</sup> Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2.

<sup>22</sup> Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2; *Kommunalkredit Public Consulting (KPC)*, Informationsblatt für Betriebe – „Raus aus Öl und Gas“ (Version 5/2022), abrufbar unter [https://www.umweltfoerderung.at/fileadmin/user\\_upload/umweltfoerderung/betriebe/Raus\\_aus\\_Oel\\_Erneuerbare\\_Waermeerzeugung\\_100\\_kW/UFI\\_Infoblatt\\_WAERMERZEUGER\\_PAU.pdf](https://www.umweltfoerderung.at/fileadmin/user_upload/umweltfoerderung/betriebe/Raus_aus_Oel_Erneuerbare_Waermeerzeugung_100_kW/UFI_Infoblatt_WAERMERZEUGER_PAU.pdf) (Zugriff am 5. 6. 2023).

<sup>23</sup> Vgl KPC, Informationsblatt „Raus aus Öl und Gas“, 1; siehe dazu auch die Investitionsförderungsrichtlinien 2022, wonach der Begriff „Biomasse“ weiter ausgelegt wird und zudem biologisch abbaubare Teil von Produkten, Abfällen und Reststoffen biologischen Ursprungs der Landwirtschaft, einschließlich pflanzlicher und tierischer Stoffe, der Forstwirtschaft und damit verbundene Wirtschaftszweige, einschließlich der Fischerei und der Aquakultur, sowie den biologisch abbaubaren Teil von Abfällen, darunter auch Industrie- und Haushaltsabfälle biologischen Ursprungs, mitumfasst.

<sup>24</sup> Nahwärmennetze werden in § 11 Abs 3 Z 2 EStG nicht genannt, werden aber eventuell unter die dort angeführten Mikronetze subsumiert werden können.

<sup>25</sup> Vgl KPC, Informationsblatt „Raus aus Öl und Gas“, 3.

keine Einschränkung auf klimafreundliche bzw. hocheffiziente Nah-/Fernwärmeanschlüsse.<sup>26</sup>

Die Zwecksetzung der Erweiterung des IFB-Anwendungsbereichs auf klimafreundliche Anlagen zur Wärme- und Kältebereitstellung iZm Gebäuden würde uE eine Zuordnung zum Bereich Ökologisierung und damit den erhöhten IFB-Prozentsatz von 15 % rechtfertigen. Allerdings ist für die Inanspruchnahme des IFB dem Grunde nach nicht Voraussetzung, dass für die Umstellung des Heizungssystems eine Förderung gewährt wird. Dagegen sieht die Öko-IFB-VO, BGBl II 2023/155, vor, dass ein Öko-IFB ua für Wirtschaftsgüter zusteht, auf die das Umweltförderungsgesetz (UFG) oder das Klima- und Energiefondsgesetz (KLI.EN-FondsG) anwendbar ist und für die von der zuständigen Förderstelle KPC eine Förderung nach den genannten Rechtsgrundlagen gewährt wird. Alternativ kann nach Maßgabe des § 2 Öko-IFB-VO plausibilisiert werden, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung vorliegen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, beträgt der IFB 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der klimafreundlichen Anlage zur Wärme- und Kältebereitstellung. Wird eine Förderung gewährt oder die Plausibilisierung gemäß § 2 Öko-IFB-VO vorgenommen, beträgt der IFB 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine steuerfreie Subvention aus öffentlichen Mitteln iSd § 6 Z 10 EStG kürzt dabei die Bemessungsgrundlage für den IFB.

Für Wärme- oder Kältebereitstellungsanlagen iZm Gebäuden, die fossile Energieträger

<sup>26</sup> Im Rahmen des Programmes „Raus aus Öl und Gas“ wird unter klimafreundlich verstanden, dass mindestens 50 % der Energie aus erneuerbaren Quellen bzw 75 % der Wärme aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen oder 50 % einer Kombination dieser Energien/Wärmen stammen. Hocheffizient bedeutet, dass mindestens 80 % der Energie aus erneuerbaren Quellen, hocheffizienten Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen iSd RL 2012/27/EU, sonstiger Abwärme, die andernfalls ungenutzt bleibt, oder einer Kombination dieser Energien/Wärmen stammen. Zur Spitzenlastabdeckung und als Ausfallsreserve kann Energie aus anderen Systemen im Ausmaß von bis zu 20 % eingesetzt werden.

nutzen, wie zB Ölkessel und Gastermen, darf ein IFB gemäß § 11 Abs 3 Z 6 EStG iVm der Fossile Energieträger-Anlagen-VO explizit nicht geltend gemacht werden.<sup>27</sup>

Die ertragsteuerliche Beurteilung der genannten Wirtschaftsgüter als unselbständige Gebäudebestandteile (zB für Zwecke der AfA iSd § 8 EStG) soll durch die gesetzliche Verankerung der IFB-Tauglichkeit unberührt bleiben.<sup>28</sup> Zudem sind die allgemeinen Voraussetzungen für den Anwendungsbereich des § 11 EStG zu beachten.

## AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Zur Förderung ökologischer Unternehmensinvestitionen kann rückwirkend ab 1. 1. 2023 für Investitionen in „klimafreundliche Heizungssysteme“ iZm Gebäuden ein Investitionsfreibetrag (IFB) iSd § 11 EStG geltend gemacht werden. Diese steuerliche Begünstigung ist dem betrieblichen Bereich vorbehalten.

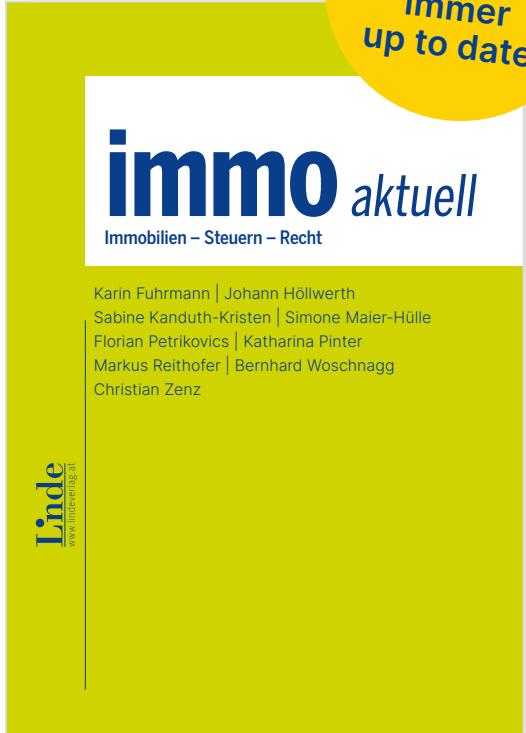
Hingegen sind Investitionen in klimafreundliche Heizungssysteme, die im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte getätigt werden, über den Abzug als Werbungskosten hinaus nach der derzeitigen Rechtslage steuerlich nicht begünstigt. Im Hinblick auf die Förderung ökologischer Investitionen zum Schutz des Klimas wäre eine IFB-ähnliche Begünstigung auch im außerbetrieblichen Bereich wünschenswert.

Im privaten Bereich werden (steuerlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähige) Ausgaben für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem unter bestimmten Voraussetzungen durch das in § 18 Abs 1 Z 10 EStG verankerte „Öko-Sonderausgabenpauschale“ gefördert.<sup>29</sup>

<sup>27</sup> Vgl Verordnung des BMF über die vom IFB ausgenommenen Anlagen iZm fossilen Energieträgern (Fossile Energieträger-Anlagen-VO), BGBl II 2023/156.

<sup>28</sup> Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2.

<sup>29</sup> Siehe dazu ErlRV 1293 BlgNR 27. GP, 7.



**immo aktuell**  
Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth  
Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hüller  
Florian Petrikovics | Katharina Pinter  
Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg  
Christian Zenz

**Linde**  
www.lindeverlag.at

*Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!*



**Jetzt Abo 2023 bestellen**

**Immobilien | Steuern | Recht**

**Der aktuelle Fall**

Diskussion am Puls der Zeit

**Immobilien- und Steuerrecht**

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

**Rechtsprechung**

Judikatur des VwGH, VfGH, OGH aus erster Hand



## immo aktuell – Jahresabonnement 2023

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/immo-aktuell](http://www.lindeverlag.at/immo-aktuell)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-22 an.

**Print & Digital: € 341,50**  
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/immo-aktuell](http://www.lindeverlag.at/immo-aktuell)